ÜBER DIE RECHTSSTELLUNG DES ERWERBERS NACH DEM REICHSZUWACHSSTEUERGESETZ VOM 14. FEBRUAR 1911.

INAUGURAL-DISSERTATION

VERFASST UND DER

HOHEN RECHTS- UND STAATSWISSENSCHAFTLICHEN FAKULTÄT

DER

KGL. BAYER. JULIUS-MAXIMILIANS-UNIVERSITÄT WÜRZBURG

ZUR ERLANGUNG

DER RECHTS- UND STAATSWISSENSCHAFTLICHEN DOKTORWÜRDE

VORGELEGT VON

WILHELM RÄTH
KAMMER-GERICHTS-REFERENDAR
BERLIN-SCHÖNEBERG

ACAD. LUGD. BAT. BIBL.

1912
BERLIN-SCHÖNEBERG
W. SOMMER, BUCH- UND KUNSTDRUCKEREI

Der Fakultät überreicht im Juli 1911.

Referent:
HERR PROFESSOR DR. R. PILOTY.

Literaturverzeichnis.

1. 4. Bericht der 32. Kommission des Reichstags über den Entwurf eines Gesetzes betreffend Änderungen im Finanzwesen. Über die ersten Verhandlungen betreffend die Wertzuwachssteuer.
2. 6. Bericht der 32. Kommission . . . über die Erhebung einer Umsatz- und Wertzuwachssteuer.
3. Entwurf eines Zuwachssteuergesetzes (No. 374 der Drucksachen).
4. Bericht der 15. Kommission über den Entwurf eines Zuwachssteuergesetzes (No. 374 der Drucksachen); dem Reichstage erstattet am 10. Mai 1910.
5. Bericht der 15. Kommission über die 3. Lesung des Entwurfs eines Zuwachssteuergesetzes (No. 374 der Drucksachen).
6. Becher-Henneberg: Das Zuwachssteuergesetz. Berlin 1911.
7. Boldt: Das Reichszuwachssteuergesetz 1911, 2. Auflage vom Januar 1911. Dortmund 1911.
8. „ Das Reichszuwachssteuergesetz 1910. Berlin 1911.
9. „ Wertzuwachssteuer 3. Aufl. 1909. Dortmund 1909.
10. Cuno: Zuwachssteuergesetz. München 1911.
11. Fuchs: Zuwachssteuergesetz. Berlin 1911.
12. Höniger: Reichszuwachssteuergesetz. Stuttgart 1911.
13. Jaeger: R.-Gesetz über die Wertzuwachssteuer. München 1910.
14. Jünger: Das Reichszuwachssteuergesetz. Berlin 1911.
15. Merzbacher: Zuwachssteuergesetz. München 1911.
16. Miller: Reichsgesetz über die Zuwachssteuer. Tübingen 1911.
17. Simon: Reichsgesetz über die Wertzuwachssteuer. Stuttgart 1911.
18. Stier-Somlo: Reichswertzuwachssteuergesetz. Nürnberg 1911.
19. Südekum: Zuwachssteuergesetz. Mannheim 1911.
20. Weissenborn: Die Besteuerung nach dem Wertzuwachs. Berlin 1910.

Inhaltsübersicht.

		Seite
	I. Einleitung	7
§ 1.	II. Entstehungsgeschichte des § 29 des Wertzuwachssteuergesetzes	10
§ 2.	III. Veräusserer — Erwerber	14
	IV. Haftung des Erwerbers	17
	1. Art der Haftung	17
§ 3.	a) Die bürgenähnliche Stellung des Erwerbers	17
§ 4.	b) Geteilte Haftung mehrerer Erwerber	19
	2. Umfang der Haftung	21
§ 5.	a) Haftung für „die“ Steuer	21
§ 6.	b) Haftung des Erwerbers bis zum Betrage von 2% des Veräusserungspreises	25
	V. Besonderheiten	29
§ 7.	1. Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung	29
§ 8.	2. Das Verbot der Zwangsversteigerung von Grundstücken zur Einziehung von Steuern und Steuerstrafen kommt auch dem Erwerber zugute	33
§ 9.	3. Ausdehnung der Antragsrechte des Veräusserers auf den Erwerber	35
§ 10.	4. Verjährung	36
§ 11.	5. Strafen	37
§ 12.	VI. De lege ferenda	39
	Anhang. Zusammenstellung der Entwürfe des § 29	43

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549801_0038

I. Einleitung.

Der werbende Gedanke der Wertzuwachssteuer, der Allgemeinheit einen Teil des dem Einzelnen nicht durch seine Arbeit, sondern durch äussere, durch die Allgemeinheit geschaffene Umstände erwachsenen Gewinnes zu sichern, hat in der Reichsgesetzgebung zum ersten Male durch das Reichswertzuwachssteuergesetz vom 14. Februar 1911 Anerkennung gefunden. Es ist zu verwundern, dass diese an sich von den Steuerpolitikern schon seit langem erörterte Steuerart erst jetzt in grösserem Massstabe in unsere Gesetzgebung Eingang gefunden hat. Besonders die französischen Steuerpolitiker haben ihre Verwertung schon im 16. und 17. Jahrhundert in Erwägung gezogen. Im Jahre 1807 erging ein französisches Gesetz über Austrocknung von Sümpfen, welches vorschrieb, dass privater Grund und Boden, der durch Arbeit oder mit Hilfe des Staates oder kommunaler Verbände beträchtlich an Wert gewonnen habe, zu einer Vergütung bis zum halben Wert des erhaltenen Vorteils herangezogen werden könne.

Die englischen Wirtschaftspolitiker Mill, Vater und Sohn, haben den Gedanken dann in die Form gegossen, in der er heute existiert. Es soll die Steuerpflicht gegenüber dem französischen Gesetze losgelöst sein von einer konkret warnehmbaren Mitwirkung der Allgemeinheit bei Schaffung des Wertzuwachses. Es soll die Steigerung des Bodenwertes durch eine Steuer ganz oder zum Teil der sie schaffenden Allgemeinheit wieder zufliessen. In Deutschland ist Adolf Wagner nach den Kriegen mit Wärme für die steuerpolitische Verwertung dieses Gedankens eingetreten, den damals der allgemeine Aufschwung und besonders die Bodenspekulation, sowie die von ihr auf Kosten der Allgemeinheit erzielten teilweise unerhörten Gewinne nahelegten. Er wurde bald zu einem politischen Agitationsmittel, besonders seit der Bund der deutschen Bodenreformer sich seiner angenommen und ihn populär gemacht hatte.

---

cf. Hoeniger S. 1, Boldt S. 1, Merzbacher Einleitung, Mill Einleitung.

Praktische Verwirklichung erlebte der Wertzuwachssteuergedanke in der deutschen Gesetzgebung zuerst in der Kaiserlichen Landordnung von Kiautschou vom 2. September 1898. Im Reiche versuchte Bayern 1902 zuerst die staatliche Einführung einer Zuwachssteuer. Baden und Sachsen folgten. Es kam aber in allen dreien zu keinem Resultat. Hessen war der erste Staat, der die staatliche Zuwachssteuer einführte — Dezember 1907 —. Nur Hamburg, Lübeck und Lippe sind gefolgt.

In Preussen bot das Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 den Gemeinden im § 13 eine geeignete Handhabe, den Wertzuwachssteuergedanken ihren Zwecken dienstbar zu machen. Durch das Kreis- und Provinzialabgabengesetz vom 26. April 1906 wurde das Recht zur Ausschreibung indirekter Steuern auch auf die Kreis- und Provinzialverbände erstreckt.

Die Besteuerung konnte in zwei Formen praktisch durchgeführt werden. Man konnte einmal die Abgabe als Grundrentensteuer, wie sie besonders durch den Amerikaner George empfohlen wurde, oder in Form einer beim Eigentumswechsel vom Zuwachs zu leistenden Abgabe durchführen. Bei uns hat sie sich im wesentlichen als eine beim Eigentumswechsel zu zahlende Steuer durchgesetzt. Alle Zuwachssteuergesetze und kommunalen Ordnungen, die vor dem Reichsgesetze in Geltung waren, sind diesem Prinzip gefolgt. Dadurch war auch dem Reichsgesetz, das im wesentlichen die Summe aller dieser Gesetze und Ordnungen darstellt, ein fester Weg gewiesen. Durchbrochen ist dieses Prinzip nur im § 68 des Gesetzes, der bestimmt, dass von den Grundstücken, die auf Grund von Vorschriften gebunden sind, die nach Art. 57, 58, 59 E. G. z. B. G. B. von den Vorschriften des B. G. B. unberührt bleiben, anstelle der Abgabe eine jährliche Steuer von $^1/_{90}$ vom Hundert des Wertes zu entrichten ist.

Wenn dadurch auch die Antwort auf die Frage, wann zu steuern sei, festgelegt war, so blieb doch noch offen, was zu besteuern sei, der Ertrag, der Gewinn oder der Vermögenszuwachs. Das Prinzip der Besteuerung des Ertrages d. h. des Erfassens des am Grundstücke entstandenen Wertzuwachses, ohne Beziehung auf die Person des Eigentümers, musste ausscheiden. Man würde damit in vielen Fällen darauf verzichtet haben, den Gewinner des Wertzuwachses mit der Steuer zu treffen, was ja gerade der politisch treibende Gedanke bei Einführung der Steuer war. Das Gesetz ist im wesentlichen dem Grundsatz gefolgt, den Gewinn zu besteuern, hat ihn aber zu Gunsten des Gedankens der Be-

steuerung des Vermögenszuwachses modifiziert. Es will vor allem denjenigen, der den Vorteil des Wertzuwachses gehabt hat, zu einer Abgabe von seinem nicht durch Arbeit erzielten Gewinne an die Allgemeinheit heranziehen.

Wenn die Wichtigkeit dieser Fragen auch nicht verkannt werden kann, so treten ihre Konsequenzen nach aussen hin nicht so einschneidend hervor, als die des Umstandes, dass die Steuer aus Anlass des Eigentumsüberganges und der durch die §§ 2—6 des Gesetzes ihm gleichgestellten Rechtsvorgänge erhoben wird. Es trifft hier das im Laufe langer Jahre aufgesammelte Recht des Staates den Einzelnen mit einem Schlage, der ihm, wenn er nicht vorsorglich gewirtschaftet hat, leicht verhängnisvoll werden kann. Es wird dadurch aber auch die Gefahr sehr nahe gerückt, dass nicht der, den die Steuer treffen soll, ihre Last trägt, sondern ein anderer, der an dem steuerbaren Gewinn in keiner Weise beteiligt ist. Dass das Gesetz diese Gefahr selbst als naheliegend ansieht, geht deutlich aus dem Gedanken hervor, der im § 29[2] durch den Satz zum Ausdruck gebracht ist: „Kann die Steuer von dem Veräusserer nicht beigetrieben werden, so haftet der Erwerber für die Steuer bis zum Betrage von 2% des Veräusserungspreises.“ Sie fällt völlig aus dem Rahmen des Zuwachssteuergedankens heraus[1]), und weckt daher unser Interesse für die für den Erwerber hierdurch geschaffene rechtliche Stellung.

[1]) cf. Weissenborn S. 75 Miller § 29, Anm. 3.

§ 1.

II. Entstehungsgeschichte des § 29 des Wertzuwachssteuergesetzes.

Es ist interessant zu verfolgen, wie die Haftung des Erstehers in das Gesetz hineingebracht worden ist, und wie der § 29[2] seine jetzige Form erlangt hat.

Mit Rücksicht darauf, dass das Gesetz von politischen Strömungen getrieben und grossenteils zustande gebracht ist, finden sich naturgemäss in den einleitenden Kommissionsberichten über diese des politischen Interesses entbehrende Frage noch keine Aufzeichnungen. Erst der 6. Bericht der 32. Kommission, der noch über eine Umsatz- und Wertzuwachssteuer gemeinsame Bestimmungen enthält, berührt im § 8 die Steuerpflicht. Er legt die Wertzuwachssteuer dem Veräusserer auf, jedoch sollte bei nachgewiesener Unpfändbarkeit auch der Erwerber für die Steuer haften. Diesen systemwidrigen Satz hat der erste Entwurf des Zuwachssteuergesetzes in dem fraglichen § 21 gänzlich fallen gelassen. Er hat dem Erwerber keinerlei Zahlungsverpfichtungen aufgezwungen; er hat ihm aber mit Rücksicht darauf, dass er ein Interesse an der Auflassung hat, das Grundbuchamt aber ihre Entgegennahme von vorheriger Sicherstellung abhängig machen sollte, gestattet, selbst die Sicherheit zu leisten und den Kaufpreis in dieser Höhe zurück zu behalten. Die dazu gegebene Begründung sagt zu III unter „Träger der Steuerpflicht": Wenn die Zuwachssteuer bei Verwirklichung des Gewinnes erhoben werden soll, so wird als Steuerpflichtiger allein der Veräusserer in Frage kommen, weil ihm der Entgelt für die Wertsteigerung in dem Veräusserungspreise zufliesst.

Der Entwurf hat sich damit, und zwar mit vollem Recht in einen Gegensatz zu dem hessischen und lippischen Gesetz gestellt, die beide die subsidiäre Haftung des Erwerbers statuieren. Auch Ordnungen von Kommunen und kommunalen Verbänden wie

Cöln (6. April 1905), Frankfurt a. Main (11. September 1906), Dortmund (5. Febr. 1908), und der Kreis Blumenthal (2. Febr. 1907) sind diesem, abgesehen von der Systemwidrigkeit auch unbilligen Prinzip gefolgt.

Die Gesetze von Hamburg und Lübeck, sowie die Ordnungen von Berlin (4. März 1910), und vom Kreise Randow (27. September 1909), die sämtlich dem dem Reichstage zugegangenen Entwurf angehängt sind, haben nur eine Verpflichtung des Veräusserers aufgenommen.

Die sich nunmehr zu unserer Frage entspinnenden Erörterungen haben im wesentlichen zum Ziel, die vielerseits als unerträglich bezeichnete Bestimmung zu beseitigen, dass das Grundbuchamt eine Auflassung erst nach vorheriger Sicherheitsleistung für den Steuerbetrag entgegennehmen dürfe. Hierdurch werde der ganze Grundstückshandel lahm gelegt. Der Reichsschatzsekretär hob darauf hervor, dass irgend eine Sicherheit jedenfalls geschaffen werden müsse, da sonst eine Hinterziehung gar zu verlockend und leicht möglich erscheine. Man könne ja auch daran denken, den Erwerber für die Steuer haftpflichtig zu machen. Es wurde damals schon mit Recht geltend gemacht, der Gedanke, den Erwerber in allen Fällen haftbar zu machen, gehe zu weit und fördere eine Abwälzung der Steuer auf ihn. Wenn wirklich der Fiskus in einzelnen Fällen ausfalle, so sei das noch lange nicht so schlimm, wie wenn das Gesetz unheilvolle Wirkungen im Wirtschaftsleben ausübe. Mit Rücksicht hierauf kam denn auch der Antrag, die subsidiäre Haftung des Erwerbers in das Gesetz aufzunehmen, zu Fall, und es wurde ein Antrag angenommen, der die Entgegennahme der Auflassung nur von einer Verbürgung des Erwerbers abhängig machen wollte.

In der zweiten Lesung wurden abermals die prinzipiellen Bedenken gegen die Normierung einer Haftungsverpflichtung des Erwerbers geltend gemacht und unter Hinweis darauf, dass es unbillig erscheine, hier gelegentlich eines Steuergesetzes durch öffentlich rechtliche Bestimmungen in das Privatrecht einzugreifen, eine gänzliche Beseitigung der fiskalischen Sicherheitsmassregeln befürwortet, und zwar unter dem direkten Hinweise, dass deratige Massnahmen den ganzen bodenpolitischen Erfolg des Gesetzes in Frage stellen könnten. Der Vertreter des Reichsschatzamtes erklärte jedoch, auf eine Sicherstellung des Fiskus nicht vollständig verzichten zu können, da gerade auf dem Grundstücksmarkte Schiebungen besonders leicht möglich seien. Es sei

erforderlich, dass beide Parteien ein Interesse an der Erledigung der Steuerpflicht hätten.

Der strittige § 21 II gelangte aus diesen Beratungen schliesslich am 10. Mai 1910 in folgender Fassung an den Reichstag:

> „Die Auflassung darf von dem Grundbuchamt erst entgegen genommen werden, wenn eine Bescheinigung der Steuerbehörde vorgelegt ist, dass die Steuer nicht geschuldet, oder für die Steuer Sicherheit geleistet ist, oder der Erwerber sich bereit erklärt hat, für den Fall, dass die Steuer von dem Veräusserer nicht beigetrieben werden kann, die Haftung für die Steuer zu übernehmen. Die Steuerbehörde bestimmt den Betrag der Sicherheit nach freiem Ermessen. Der Erwerber ist berechtigt, bis zur Höhe der Sicherheit den Veräusserungspreis zurückzubehalten."

In gänzlich veränderter Form erscheint der § 21 II in dem dem Reichstage am 11. Januar 1911 zugegangenen Bericht der 15. Kommission nach der 3. Lesung. Es waren in diesem Absatz 2, insgesamt 8 Anträge mit zusammen 13 Unteranträgen auf Änderung gestellt.[1])

In der Debatte wurde anerkannt, dass es sich hier um eine Frage von besonders weittragender Bedeutung handle. Regierungsvertreter und die Mehrzahl der Abgeordneten waren sich darin einig, dass eine Behinderung des Grundbuchverkehrs durch das Verlangen einer Sicherheitsleistung, insbesondere auch angesichts der stürmischen Proteste aus der Öffentlichkeit möglichst beseitigt werden müsste, andererseits aber auf einer Sicherung des Fiskus bestanden werden müsse. Die Mehrheit der Kommission einigte sich schliesslich trotz der abermals von verschiedenen Seiten geltend gemachten prinzipiellen Bedenken auf den Gedanken des Antrags Nr. 180, der seine Grundlage in einem in der vorbereitenden Streitliteratur gemachten Vorschlag hatte, und der eine subsidiäre Haftung des Erwerbers für die Steuer bis zur Höhe von 2 % des Veräusserungspreises in Vorschlag brachte. Zugleich machte er den Grundbuchverkehr von der Sicherstellung der Steuer unabhängig. Es wurde hervorgehoben, dass die Zuwachssteuer häufig 2 % des Veräusserungspreises übersteigen werde, jedoch glaubte die Kommission, sich im Interesse der Erleichterung des Grundstücksverkehrs mit einer nur teilweisen Sicherstellung des Fiskus begnügen zu sollen. Es sei hierdurch

[1]) cf. Bericht der 15. Kommission über die 3. Lesung. S. 29 u. 40.

dem Erwerber auch der Vorteil gegeben, dass er von vornherein mit einer ganz bestimmten Maximalhöhe der Haftung rechnen könne. Die Bestimmung der früheren Fassung, dass der Erwerber berechtigt sein solle, den Veräusserungspreis bis zur Höhe der Haftung zurückzubehalten, wurde fallen gelassen. Man war aber der Meinung, dass es der Billigkeit entspräche, die Haftungsverbindlichkeit nur in den Fällen der freiwilligen Veräusserung zu statuieren, und beschloss daher den Ausschluss der Haftungsverbindlichkeit im Falle der Zwangsversteigerung. Es wurde aber auch anerkannt, dass es mit Rücksicht auf die rückwirkende Kraft des Gesetzes bis zum 1. Januar 1911 zu unbilligen Härten führen könne, wenn der Erwerber in den Fällen, wo der Eigentumsübergang nach dem 1. Januar 1911, aber vor dem Inkrafttreten des Gesetzes erfolgt sei, zu einer Haftung verpflichtet sein würde, da die Parteien damals noch nicht mit der Haftung hätten rechnen können. Man nahm aber diese Vorschrift aus dem Rahmen des § 21 heraus und reihte sie dem § 51 des Gesetzes[1]) ein, der über die rückwirkende Kraft spricht. Hiernach ging der § 29 mit einer geringen redaktionellen Änderung am 11. Januar 1911 in folgender Form an den Reichstag:

„Die Entrichtung der Zuwachssteuer liegt demjenigen ob, dem das Eigentum an dem Grundstück vor dem die Steuerpflicht begründenden Rechtsvorgange zustand. Mehrere Steuerpflichtige haften als Gesamtschuldner.

Kann die Steuer von dem Veräusserer nicht beigetrieben werden, so haftet der Erwerber für die Steuer bis zum Betrage von zwei vom Hundert des Veräusserungspreises. Diese Bestimmung findet keine Anwendung beim Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung.

Die Haftung fällt fort, sobald der Veräusserer einen entsprechenden Betrag gezahlt oder sichergestellt hat."

Diese Fassung wurde am 14. Februar 1911 Gesetz.[2])

---

[1]) § 51 Abs. 1 Satz 2 des Entwurfs — § 62 Abs. 1 des Gesetzes: Die Steuerpflicht erstreckt sich auch auf Rechtsvorgänge, die nach dem 31. Dez. 1910 bis zum Inkrafttreten dieses Gesetzes stattgefunden haben. Die Vorschriften des § 29 (§ 21 des Entwurfs) Abs. 2 u. 3 finden keine Anwendung.

[2]) Vergleiche hierzu die Zusammenstellung der verschiedenen Entwürfe des § 29 in der Anlage.

§ 2.

III. Veräusserer — Erwerber.

Da bei der Einziehung der Steuer oft mehrere Personen als Veräusserer und Erwerber in Frage kommen, oft auch (Zwischenhandel) sich die Eigenschaften des Veräusserers und Erwerbers in derselben Person vereinigen, so ist an erster Stelle zu untersuchen: Wer ist Erwerber im Sinne des Wertzuwachssteuergesetzes.

Die Frage ist für den Normalfall, in dem A an B auflässt, unschwer zu beantworten. Der § 1 des Gesetzes sagt: Verpflichtet zur Zahlung der Steuer ist der, dem das Eigentum vor dem die Steuerpflicht begründenden Rechtsvorgange zustand. Er ist der Veräusserer. Erwerber ist hier, wem das Eigentum nach dem steuerpflichtigen Eigentumswechsel zusteht. Verwickelter gestaltet sich das Verhältnis, wenn die Fälle des § 5 eintreten, d. i.:

a) wenn der Übergang des Eigentums usw. sich nicht innerhalb eines Jahres nach dem die Steuerpflicht begründenden Rechtsvorgange vollzieht und die Steuer aus Anlass dieses Rechtsgeschäfts erhoben wird,

b) wenn innerhalb eines Jahres nach dem ersten steuerpflichtigen Rechtsvorgange mehrere steuerpflichtige Rechtsgeschäfte stattfinden, die Auflassung aber nicht vollzogen wird,

c) wenn binnen Jahresfrist nach dem ersten steuerpflichtigen Rechtsvorgange weitere steuerpflichtige Rechtsgeschäfte geschlossen sind und die Auflassung erfolgt ist.

Dass derjenige, der in diesen Fällen die Auflassung entgegennimmt, als Erwerber anzusehen ist, bedarf weiter keiner Erörterung. Zweifelhaft kann sein, ob derjenige, der die Stellung des Berechtigten aus den steuerpflichtigten Rechtsgeschäften hat, die zur Auflassung nicht geführt haben, als Erwerber im Sinne des Gesetzes anzusehen ist und ob derjenige, der aus dem ersten steuerpflichtigen Rechtsgeschäfte der Berechtigte, aus dem zweiten aber der Verpflichtete ist, als Erwerber oder Veräusserer zu betrachten, oder ob er von einer Steuerpflicht befreit ist.

Den letzten Fall hat das Gesetz im § 32 geregelt, in dem es sagt: Gehen dem Eintritt der Steuerpflicht mehrere steuer-

pflichtige Rechtsgeschäfte der im § 5 bezeichneten Art voraus, so haften die an einem dieser Rechtsvorgänge als Veräusserer beteiligten für die Steuer neben dem Steuerpflichtigen als Gesamtschuldner. Im Verhältnis der Beteiligten zu einander haftet jeder Veräusserer für die Steuer nur in der Höhe, in der er haften würde, wenn der Übergang auf Grund des von ihm geschlossenen Veräusserungsgeschäftes erfolgt wäre.

Darnach hat der Mittelsmann eine subsidiäre Haftpflicht in Höhe des ganzen Steuerbetrages. Es ist ihm also nicht die gewöhnliche Form der Gesamthaft aufgebürdet, in der beide in gleicher Linie stehen, sondern der Zahlungspflichtige ist der„ Steuerpflichtige" und neben ihm haftet der Mittelsmamm auf den gesamten Betrag, wenn die Steuer von dem Steuerpflichtigen nicht zu erlangen ist. Diese Haftpflicht führt zu einem sonderbaren und unbefriedigenden Ergebnis, falls das bindend erklärte Veräusserungsgeschäft binnen Jahresfrist nicht realisiert wird und der Steuerpflichtige zahlungsunfähig ist. Es haftet dann der Mittelsmann, ohne dass der Eigentumswechsel stattgefunden hat und ohne dass Werte konkretisiert sind, auf den vollen Steuerbetrag, obwohl er eine Realisierung des Kaufes oder Verkaufes garnicht mehr in der Hand hat. Mehrere Mittelspersonen haften als Gesamtschuldner. Es ist noch folgendes zu bedenken: Der Veräusserer, d. h. der Steuerpflichtige, ist schon dann als frustra excussus anzusehen, wenn er Mobiliarpfandstücke nicht besitzt. Mag das Grundstück, das er noch immer in seinem Eigentum hat, auch noch so wertvoll sein, und mag er auch noch andere Grundstücke zu Eigen besitzen, nach § 49 des Gesetzes ist die Zwangsversteigerung eines Grundstückes zum Zwecke der Einziehung der Zuwachssteuer gegenüber einem Deutschen ohne seine Zustimmung nicht zulässig[1]). Es zahlt daher der Mittelsmann, der aus der Wertsteigerung nicht den geringsten Vorteil gezogen hat, oder doch nur mit sehr geringem Prozentsatz daran beteiligt ist, die Steuer für den Eigentümer und befreit diesen für einen späteren Verkauf in Höhe des bisher gewonnenen Zuwachses von der Steuerpflicht. Es erscheint sogar zweifelhaft, ob der Mittelsmann, der für den Eigentümer herangezogen ist, eine zivile Klage auf ungerechtfertigte Bereicherung zusteht. Ich möchte es zwar bejahen, da durch die Entstehung der Steuerpflicht das Vermögen des Pflichtigen ein Passivum erhalten hat, welches infolge der Lösung der

*) Natürlich ist aber die Zwangsverwaltung und Eintragung einer Sicherheitshypothek oder Mietspfändung zulässig.

Verbindlichkeit durch den Erwerber, zu der zwischen Lösendem und Gelöstem ein rechtlicher Grund nicht vorlag, von dem Pflichtigen genommen ist.

Darüber, ob der zum Erwerb Berechtigte, auch wenn der Übergang des Eigentums nicht erfolgt, als Erwerber im Sinne des Gesetzes anzusehen ist und demgemäss in die Haftpflicht gemäss § 29 II eintritt, sagt das Gesetz direkt nichts. Es wird aber im § 5 Abs. III Ziffer 1 u. 3 von dem aus dem Veräusserungsgeschäft Berechtigten als dem Erwerber gesprochen. Es geht auch aus der durch den § 5 statuierten analogen Behandlung der obligatorischen Rechtsgeschäfte mit dem dinglichen Übereignungsakte und daraus hervor, dass der Veräusserungsverpflichtete auch schlechthin als Veräusserer bezeichnet und in dessen Stelle verwiesen wird.

Nach dem Sprachgebrauch des Gesetzes ist mithin Veräusserer ein jeder, der ein Eigentumsrecht an dem Grundstück oder ein Recht an dem Grundstück bindend veräussert. Erwerber ist ein jeder, der ein Eigentumsrecht an dem Grundstück oder ein Recht auf das Grundstück erwirbt. Soweit jedoch eine Person die Eigenschaft eines Erwerbers und Veräusserers in sich vereinigt, wird die Stellung als Erwerber durch die Eigenschaft als Veräusserer absorbiert.

IV. Haftung des Erwerbers.

1. Art der Haftung.

§ 3.

a) Die bürgenähnliche Stellung des Erwerbers.

Das Gesetz statuiert eine Haftung des Erwerbers für die Steuer. Steuerpflichtig ist er mithin nicht. Er hat dem Staat nur dafür einzustehen, dass dieser mit der Steuer nicht ausfällt. Dies bedingt, dass der Staat verpflichtet ist, erst die Einbringung der Steuer von dem Steuerpflichtigen zu versuchen. Erst wenn die Steuer von dem Pflichtigen nicht einbringlich ist, hat der Staat das Recht, den Erwerber haftbar zu machen. Der Erwerber haftet daher im wesentlichen nach den Grundgedanken über die Bürgschaft[1]), d. h. er kann eine Auspfändung des Pflichtigen verlangen. Eine Einschränkung erleidet dieser Satz aber durch die Vorschrift des § 49, nach dem die Zwangsversteigerung des Grundstücks eines Deutschen ohne Zustimmung des Eigentümers nicht zulässig ist[2]). Es fragt sich, ob diese spezielle Vorschrift dem Erwerber das Recht gibt, eine Haftpflicht abzulehnen, wenn der Steuerpflichtige einer Zwangsversteigerung zum Zwecke der Befriedigung des Steuergläubigers seine Zustimmung verweigert. Beide Grundsätze, das Zwangsversteigerungsverbot und die bürgenartige Stellung sind von einander völlig unabhängig. Man kann hier nicht eine Über- oder Unterordnung des einen unter den anderen vornehmen. Man kann nur nach dem Zweck der einzelnen Bestimmung fragen und darnach ihre Wirkung bemessen. Der § 29 II will den Staat nach Möglichkeit bis zu dem durch

---

[1]) Becher-Henneberg § 29 Anm. 1a „... hier handelt es sich um eine bürgenähnliche Haftung mit gewissen Beschränkungen."

[2]) Die Bestimmung des § 772 B. G. B. ist hier für eine Beurteilung der Rechtslage nicht heranzuziehen. § 49 W. Z. St. G. ist gegeben, um den Grundsatz vor zu hohem Anspannen fiskalischer Interessen zu schützen. Er soll dem Schuldner helfen. § 772 B. G. B. aber will dem Gläubiger zu Hilfe kommen indem es ihn davon befreit, auch die oft langwierige Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen des Hauptschuldners zu versuchen, ehe er, ohne die Einrede der Vorausklage fürchten zu müssen, gegen den Bürgen vorgehen kann.

das Gesetz bestimmten Grade vor Ausfällen sichern und hat dem Erwerber zu diesem Zwecke die Haftung bis zum Höchstbetrage von 2% des Veräusserungspreises auferlegt.

Der § 49 enthält aus sozialen Gründen ein Verbot an den Fiskus, ohne Zustimmung des Eigentümers eines Grundstücks, wenn dieser ein Deutscher ist, die Zwangsversteigerung vorzunehmen. Der Fiskus kann mithin dem Haftpflichtigen, falls der Eigentümer nicht zustimmt, den Nachweis einer fruchtlosen Auspfändung nicht erbringen und ihn daher nicht in Anspruch nehmen. Dass man nur in dieser Weise interpretieren und nicht sagen kann: „wenn die Zustimmung des Eigentümers zur Zwangsvollstreckung nicht erfolgt, so ist eben dadurch der Nachweis der fruchtlosen Zwangsvollstreckung (in das dem Zugriff unterliegende Vermögen) erbracht", ergibt sich aus den Wirkungen, die dann eintreten würden. Es würde dann nämlich der in Anspruch genommene Erwerber den bisherigen Eigentümer auf Erstattung der gezahlten Beträge in Anspruch nehmen[1]). Er aber ist durch den § 49 nicht mehr gehindert, die Zwangsversteigerung des oder der Grundstücke des Steuerpflichtigen von dessen Zustimmung abhängig zu machen. Denn jetzt handelt es sich nicht um eine „Einziehung" d. h. einen Akt des öffentlichen Rechtes, sondern um die Geltendmachung eines Erstattungsanspruches nach den Grundsätzen über die ungerechtfertigte Bereicherung. Wollte man den § 49 die hier verworfene Stellung in Überordnung über die bürgenartige Stellung einräumen, so würde dadurch die von ihm erstrebte sozialpolitische Wirkung durch ihn selbst aufgehoben und die Lage des zu Schützenden würde ungünstiger werden, als wenn der § 49 garnicht vorhanden wäre, da Privatinteressen auf den Exequenden weniger Rücksicht nehmen können als der Staat.

Die bürgenähnliche Stellung des Erwerbers kann natürlich nichts an dem Umstande ändern, dass die Forderung des Fiskus gegen ihn, wenn er auch nicht der Steuerpflichtige ist, steuerlichen Charakter hat[2]). Dies ist für die Frage des Rechtsweges und der Vollstreckung von Bedeutung. Den Titel gibt der Steuerbescheid; die Vollstreckung regelt sich nach den Bestimmungen

---

[1]) cf. Becher-Henneberg § 29 Anm. 1: Die Verpflichtung zur Zahlung der Steuer stellt ein auf Gesetz beruhendes Schuldverhältnis dar, das dem öffentlichen Recht angehört. Die Bestimmungen beziehen sich nur auf die der Steuerbehörde gegenüber bestehende Verpflichtung, nicht auf das Verhältnis der Beteiligten zueinander.

[2]) cf. ebenso Becher-Henneberg § 29 Anm. 1.

über das Verwaltungszwangsverfahren. Daraus folgt, dass seine vorläufige Zahlungspflicht durch Einwendungen nicht berührt wird. Erklärt er, der ihm zu erbringende Nachweis über die beim Veräusserer fruchtlos ausgefallene Zwangsvollstreckung sei ihm nicht oder nicht genügend erbracht, oder aber die Steuerbehörde könne sich in dieser oder jener Weise beim Veräusserer trotzdem befriedigen, so kann er dieserhalb unbeschadet seiner vorläufigen Zahlungspflicht im Wege des Verwaltungsstreitverfahrens oder auch des Beschwerdeverfahrens gemäss der §§ 44—46 prozedieren. Trifft die Steuerbehörde bei dem Vorgehen gegen den Veräusserer ein Verschulden, so haftet sie nach den allgemeinen Grundsätzen.

Daraus, dass der Erwerber nur für den Fall haftet, dass die Steuer vom Veräusserer nicht beigetrieben werden kann, geht hervor, dass der Fiskus in diesen Fällen, wo er gegen den Erwerber vorgehen will, überhaupt einen Steueranspruch gegen den Veräusserer haben muss. Wo ein solcher Steueranspruch gegen den Veräusserer nicht gegeben ist, kann auch eine Haftpflicht für das Eingehen der Steuer nicht bestehen. Dies bedingt, dass eine Haftung des Erwerbers nicht vorliegt, wenn er das Grundstück usw. von dem Landesherrn, dem Reich oder einer anderen gemäss § 30 befreiten Person erworben hat.

Die von Höniger § 29 Anm. 6 wieder gegebene Ansicht entspringt augenscheinlich aus einer Verkennung der Stellung des Erwerbers. Er sagt zwar eingangs mit Recht: „Die Haftung des Erwerbers kann diesem vertraglich nicht erlassen werden, weil niemand durch Privatvertrag von einer auf Gesetz beruhenden Steuerpflicht befreit werden darf“ (oder vielmehr kann), und fährt dann fort: „Es ist also unzulässig, wenn beim Verkauf etwa seitens des Landesherrn Freiheit von der Haftung zugesichert wird“. Es ist nicht unzulässig, sondern überflüssig. Denn wenn eine Steuerpflicht nicht vorliegt und eine Steuer nicht zu zahlen ist, besteht auch keine Haftpflicht für diese Steuer.

§ 4.

b) Geteilte Haftung mehrerer Erwerber.

Das Gesetz sagt, der Erwerber haftet bis zum Betrage von 2 vom Hundert des Veräusserungspreises. Ob die Haftung, falls mehrere Erwerber vorhanden sind, gesamtschuldnerisch sein soll, oder ob sie im Verhältnis des Anteils an dem erworbenen Rechte oder gar zu gleichen Teilen erfolgen soll, darüber sagt

das Gesetz nichts. Auch die Entstehungsgeschichte dieser Bestimmung, die ausserordentlich kurz und eines jeden logischen Zusammenhanges und organischer Entwickelung eines den Grundprinzipien des Gesetzes entspringenden Gedankens entbehrt, gibt uns nach keiner Richtung hin Aufschluss. Ein rein äusseres Moment, das Bedürfnis der Sicherung des Fiskus und der Wunsch, den Streit über eine prinzipielle Frage im Wege eines Kompromisses zu beseitigen, haben zur Aufstellung dieses Satzes geführt. Es ist daher seiner Interpretation vollkommen freie Bahn gelassen. Es ist davon auszugehen, dass es dem Wesen des Zuwachssteuergedankens entspricht, den Erwerber zur Steuer nicht heranzuziehen. Es scheint daher nicht zulässig, die im § 29 statuierte Haftung des Erwerbers zu erweitern. Da über die Art der Haftung nichts gesagt ist, gelten die gewöhnlichen Regeln über Schuldverhältnisse. Diese sagen — § 420 B. G. B. —: „Schulden mehrere eine teilbare Leistung, so ist im Zweifel jeder Schuldner nur zu einem gleichen Teile verpflichtet.“ Hiergegen kann nicht gesagt werden, es würde ein Satz des privaten auf öffentliches Recht angewendet; denn er ist nur ein Satz der Billigkeit und hat im öffentlichen Recht ebenso Geltung wie im Privatrecht. Höniger[1]) vertritt zwar den Standpunkt, dass mehrere Erwerber als Gesamtschuldner haften, gibt aber keine Begründung, da er diese Auffassung scheinbar als selbstverständlich in einem Nebensatze bringt. Ich bin aber der Meinung, dass man sie aus der dem Absatz 2 unmittelbar vorhergehenden Bestimmung, „mehrere Steuerpflichtige haften als Gesamtschuldner,“ nicht folgern kann. Es ist auch nicht zu sagen, man habe bei der Einführung ein absolutes Sicherungsbedürfnis des Fiskus anerkannt und müsse daher, um zu diesem Ziele zu gelangen, die gegebenen gesetzlichen Bestimmungen im fiskalischen Interesse möglichst extensiv interpretieren. Man hat im Gegenteil diese Bestimmung besonders im Interesse der Sicherheit des Erwerbers eingefügt und sehr wohl mit einem Ausfall des Fiskus gerechnet.[2]) Anzuerkennen ist zwar, dass die Steuergesetze in den Fällen, wo mehrere Personen haften, grundsätzlich Gesamthaft statuieren. Allein man darf den wesentlichen Unterschied nicht übersehen, dass die bisherigen Gesetze eine steuerliche Gesamthaft normieren auf Grund einer inneren, dem Wesen des Gesetzes entspringenden Verpflichtung aller zur Gesamthaft Verbundenen, prinzipal zur Zah-

[1]) Höniger § 29 Anm. 2

[2]) Bericht der 15. Kommission über die 3. Lesung Seite 41.

lung Verpflichteten. Ein derartiger innerer Grund für eine Gesamthaft liegt beim Miterwerber nicht vor, er ist nicht der Steuerpflichtige, sondern ein auf Grund seiner Beteiligung an dem Geschäfte Haftender oder Mithaftender, der beim Erwerbe zu gleichem Teile, wie seine Miterwerber haftet und bei verschiedenen Anteilen im Verhältnis seines Anteils verpflichtet ist.

---

2. Umfang der Haftung.

§ 5.

a) Haftung für „die" Steuer.

Das Gesetz sagt, der Erwerber haftet für die Steuer bis zu 2 % des Veräusserungspreises. Hier erwachsen keine Zweifel bei der Frage, was ist die Steuer, wenn der Verkäufer A an den Erwerber B ohne Mittelsperson auflässt. Wie aber, wenn mehrere Mittelspersonen, A 1, A 2 . . . A x, die alle als Veräusserer steuerpflichtig sind, dazwischen getreten sind? Haftet B für die ganze Steuer, wie sie sich aus der Wertsteigerung seit Beginn der Besitzzeit des A oder seit dem Erwerbe des Rechtes durch den A x bis zu seinem, des B, Erwerb ergibt?

Würde jedes Rechtsgeschäft für sich versteuert werden, so würde B zweifellos nur für den Steuerbetrag aus dem letzten Geschäfte haften, desgleichen nur für die letzte Wertsteigerung, wenn die einzelnen Veräusserungsgeschäfte weiter als ein Jahr auseinander liegen und inzwischen die Steuer auf Grund der nach § 5 steuerpflichtigen Geschäfte zur Einziehung gelangt oder der Versuch gemacht ist, sie einzuziehen.

Da die Haftpflicht des Erwerbers von einer Steuerpflicht des Veräusserers abhängt, so ist hier auch die Frage zu prüfen, wann ist der Veräusserer steuerpflichtig. Dies ist abgesehen von den im Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Steuerbefreiungen überall dort der Fall, wo eine Übereignung oder ein nach § 5 oder 6 steuerpflichtiges Rechtsgeschäft vorliegt.

Wenn es an sich auch unbillig erscheint, dass der Erwerber mit seiner Haftsumme für all die Steuerbeträge haften soll, die durch die sämtlichen Transaktionen seit der ersten Verpflichtungserklärung des Eigentümers usw. entstanden sind, so bleibt doch nach der Fassung des § 5 nur die Auffassung, dass der Erwerber

für das Eingehen der Steuer haftet, die aus Anlass seines, des letzten Rechtsgeschäftes erhoben wird. Das Gesetz sagt ausdrücklich „aus Anlass", d. h. dieses Rechtsgeschäft soll nur der äussere Anlass, der Anstoss für die Hebung sein. Über die Steuerpflicht mehrerer Veräusserer sagt § 32: mehrere Veräusserer aus aufeinander folgenden Rechtsgeschäften haften als Gesamtschuldner. Daraus geht hervor, dass die aus Anlass des letzten Rechtsgeschäfts fällig werdende Steuer als ein einheitlicher Betrag anzusehen ist, der auch in der Person des letzten Veräusserers als eines Gesamtschuldners fällig geworden ist. Für das Einkommen des von seinem Veräusserer geschuldeten Steuerbetrages haftet der Erwerber aber bis zu 2 % des Veräusserungspreises zweifellos. Es wäre daher müssig, noch eine aus Beziehungen zum bisherigen Eigentümer etwa resultierende Haftung des Erwerbers zu diskutieren.

Fuchs[1]) sagt, dass gemäss § 29 Abs. 1 steuerpflichtig der sei, dem das Eigentum usw. vor dem die Steuerpflicht begründenden Rechtsvorgange zustand. Gemeint sei der Veräusserer, dem aus Anlass des Grundstücksumsatzes oder Veräusserung von Rechten der Entgelt für die Wertsteigerung zugeflossen sei. Er fährt fort: Für die Steuerfälle des § 5, für die das Gleiche gilt, versagt die Ausdrucksweise des Gesetzes dann, wenn derjenige, dem das Eigentum zusteht, an dem nach § 5 steuerpflichtigen Rechtsvorgange nicht beteiligt ist. Dies sei z. B. der Fall, wenn jemand die Rechte aus einer ihm gemachten Grundstücksofferte abtrete, ohne dass es innerhalb eines Jahres zur Eigentumsübertragung komme und hunmehr die Steuer aus Anlass des Abtretungsgeschäftes erhoben werde. Fuchs sagt, der Eigentümer habe mit diesem Steuerfall nichts zu tun, steuerpflichtig sei allein der Abtretende als Veräusserer der Offertrechte. Dieser Auffassung ist nicht beizutreten. Fuchs selbst sieht in seiner Folgerung einen Mangel des Gesetzes. Er ist aber tatsächlich nicht vorhanden, denn der Eigentümer ist im genannten Falle keineswegs von der Steuerpflicht befreit. Ganz abgesehen davon, dass es unlogisch wäre, den Weitergeber der Offertrechte zu besteuern und denjenigen, der ihm die Möglichkeit zu dieser Veräusserung gegeben hat, von der Steuerpflicht frei zu lassen, sagt auch § 5 Abs. III Ziff. 5 ausdrücklich, dass steuerpflichtig Rechtsgeschäfte sind, durch die jemand ermächtigt wird, ein Grundstück ganz oder

[1]) Fuchs, § 29 Anm. 1.

teilweise auf eigene Rechnung zu verkaufen. Eine Grundstückskaufofferte, die man bindend einem Dritten in die Hand gibt, ist nichts anderes, als eine Ermächtigung des Dritten, das Grundstück bis zu dem Zeitpunkte, wo die Offerte abläuft, für eigene Rechnung zu verkaufen[1]), denn bis dahin ist ihm ja der Offertengeber zur Auflassung verpflichtet. Zum mindesten aber wäre es ein die Steuerpflicht aus § 6 begründendes Rechtsgeschäft. Es ist daher auch der Offertennehmer der Haftpflicht aus § 29II unterworfen.[2]) Die vom Reichsgerichte bei Gruchot Band 53 vertretene Ansicht, dass die Offerte kein Rechtsgeschäft darstelle, vielmehr nur eine Rechtslage schaffe, ist unverständlich, schon mit Rücksicht darauf, dass eine bindende Offerte, d. h. die Selbstunterwerfung des Offerenten unter eine Verfügungsbeschränkung über sein Recht fast nie ohne ein entsprechendes Äquivalent erfolgt.

Die gleichen Grundsätze sind auch auf die Beträge anzuwenden, die etwa von den Gemeinden als Zuschläge zur Reichssteuer erhoben werden.

Es wirft sich hier ferner die Frage auf, ob der Fiskus die Haftsumme des Erwerbers auch für die Kosten einer vergeblichen Zwangsvollstreckung in Anspruch nehmen kann. Praktisch würde dies ja nur in den Fällen werden, wo die Steuersumme geringer als die Haftsumme ist. § 56 statuiert zwar für das Verwaltungsverfahren in Zuwachssteuerangelegenheiten Kosten-, Gebühren- und Stempelfreiheit und würde damit auch unsere Frage kurzer Hand in negativem Sinne erledigen. Es sind jedoch vier im Einzelnen nicht näher interessierende Ausnahmen[3]) zugunsten des Fiskus gemacht. Für die Ausnahmen bleibt die Frage offen. Man wird sich bei ihrer Beantwortung vergegenwärtigen müssen, dass die „Haftung des Erwerbers nicht eine Schadlosbürgschaft in dem Sinne ist, dass sie zwar ihrer Höhe nach begrenzt ist, jedoch erst dann erlischt, wenn die Schuld voll getilgt ist,

---

[1]) cf. hierzu auch die analoge Bestimmung des § 32 Abs. 2.

[2]) Von welcher eminenten Bedeutung diese Frage für die Praxis werden kann, ergibt sich aus Fällen wie dem, dass vor einiger Zeit der Eigentümer eines Rittergutes im Süden von Berlin einer Berliner Grossbank gegen Hingabe eines zinsfreien Darlehns von 3 000 000 Mark eine notarielle Kaufofferte für sein Gut bis zum Jahre 1929 gegeben hat.

[3]) 1. Wenn bei unrichtiger Angabe sich die Steuersumme nach den Ermittelungen der Behörde um mehr als $^1/_3$ erhöht, 2. für den Feststellungsbescheid, 3., 4. für das Rechtsmittel und Strafverfahren.

sondern nur eine Mindestgarantie“ auf Eingehen des Steuerbetrages ist.[1]) Der Haftpflichtige befindet sich dem Fiskus gegenüber in einem besonderen Schuldverhältnis. Der Fiskus kann daher ihm gegenüber auch nur die durch ihn erwachsenen und gemäss der im § 56 zugelassenen Ausnahmen erstattungspflichtigen Kosten geltend machen.

Grundsätze über Steuerbefreiung.

Es wirft sich weiterhin die Frage auf, welche Stellung nimmt der Erwerber ein, falls der Veräusserer eine von der Steuerpflicht befreite Person ist? Man muss sich vergegenwärtigen, dass der Staat hier auf eine Einziehung der Steuer verzichtet hat und dass hier, wo keine Steuerpflicht vorliegt, auch keine Haftung für die Erfüllung dieser Pflicht bestehen kann. Man könnte versucht sein, aus dem § 29II zu folgern, dass der Fiskus beim Vorliegen eines objektiv steuerpflichtigen Geschäftes im Falle eines Nichteinkommens von Steuern sich immer an den Erwerber halten könne. Es ist eine solche Auffassung aber abzulehnen, da der § 29II die Haftpflicht des Erwerbers davon abhängig macht, dass eine Beitreibung fruchtlos versucht ist. Diese ist aber nur gegenüber einer steuerpflichtigen Person möglich. Ist eine solche nicht vorhanden, so entfällt auch eine Haftpflicht des Erwerbers. Anders gestaltet sich freilich der Fall, wenn die von der Steuerpflicht befreite Person sich in einer laufenden Kette von mehreren Veräusserern befindet. Hier gelten die schon oben gestreiften Sätze, dass die Steuerpflicht jedes einzelnen eine gesamtschuldnerische ist, und dass daher der Erwerber für den ganzen Betrag haftet. Dieses Ergebnis ändert sich für den Fall, dass der Befreite das letzte Glied in der Kette der Veräusserer ist. Hier tritt die Zeit des von der Steuer Befreiten (Reich, Landesherr usw.) dazwischen. Hier wird nun die Frage akut: Haftet der Erwerber für die ganze seit dem Eigentumsübergange fällig gewordene Steuer, oder haftet er nur für die aus dem (nicht: aus Anlass des) letzten Rechtsgeschäft resultierende Steuerquote oder, wie in unserem besonderen Falle, bis zu dem beim Erwerbe durch den Befreiten fällig gewordenen Betrage?

Der § 29II sagt: „Kann die Steuer von dem Veräusserer nicht beigetrieben werden, so“ . . . . . Er scheint daher, wenn man nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauche geht, den Erwerber

[1]) So Becher-Henneberg § 29 Anm. 6.

nur in Beziehung zu ‚dem', d. h. ‚seinem' Veräusserer zu setzen. Ist dieser steuerpflichtig, so gilt das oben über die Gesamthaft der Steuerpflichtigen Gesagte. Die Ausdrucksweise des Gesetzes verlässt aber, wenn der letzte Veräusserer eine von der Steuer befreite Person ist. Dieser scheidet aber für seine Person aus der Steuerpflicht aus. Wollte man den Erwerber nur zu ihr in Beziehungen setzen, so würde er gar nicht haften, da sein Veräusserer nicht steuerpflichtig ist und nur eine Haftung, wie oben gezeigt, bei Vorliegen einer Steuerpflicht gegeben sein kann. Eine solche Freilassung würde aber ganz dem Sinne der Bestimmung widersprechen, die den Erwerber für fällige Steuer haftbar machen will. Es ist daher an einer Haftung des Erwerbers für den gesamten Wertzuwachs festzuhalten, und zwar den gesamten Wertzuwachs, der steuerpflichtig ist. Es scheidet daher diejenige Wertzuwachssteuerquote aus, die während der Zeit des von der Steuerpflicht Befreiten hinzutreten würde, wenn der Befreite steuerpflichtig wäre. Es ist daher bei der Bemessung der Steuer als letzter Veräusserungspreis der Betrag einzusetzen, den der befreite Veräusserer seinem Vormanne gezahlt hat.

Tritt aber die von der Steuerpflicht befreite Person nicht in einer laufenden Kette als Veräusserer auf, sondern als eine von mehreren bei einem Rechtsakte beteiligten Personen, so wird die Verpflichtung aller übrigen in keiner Weise beeinflusst.

In diesen Fällen, wo eine von der Steuer befreite Person mitwirkt, tritt auch die Wesensverschiedenheit zwischen Steuerpflicht und Haftpflicht deutlich zu Tage. Denn wenn die befreite Person in die Stelle des Erwerbers tritt, so haftet sie so gut wie jeder andere nach Massgabe des § 29II für das Einkommen der Steuer, wenn der Veräusserer eine steuerpflichtigen Person ist. Ist auch er eine befreite Person, so entfällt natürlich eine Haftpflicht aus den oben erörterten Gründen.

§ 6.

b) Haftung des Erwerbers bis zum Betrage von 2 % des Veräusserungspreises.

Das Gesetz erstreckt die Haftung des Erwerbers für das Eingehen der Steuer bis zum Betrage von 2 vom Hundert des Veräusserungspreises, d. h. der Erwerber haftet dem Fiskus gegenüber nur dafür, dass dieser von der Steuer mindestens den Betrag erhält, der 2 % des Veräusserungspreises gleichkommt.

Ist daher der entsprechende Betrag an den Fiskus gezahlt, so wird der Erwerber von der Haftung frei. Es ist mithin die Bestimmung des § 29III: „Die Haftung fällt fort, sobald der Veräusserer einen entsprechenden Betrag gezahlt hat" überflüssig, da sie nur nochmals einen Fall der Befriedigungsmöglichkeiten des Fiskus als Erlöschungsgrund der Haftung nennt, obwohl doch jede Art der Befriedigung die Haftung erlöschen lässt.

Berechtigt ist die Bestimmung, dass die Haftung fortfällt, sobald der Veräusserer den entsprechenden Betrag sichergestellt hat. Darnach wird der Erwerber befreit und bleibt es auch, wenn die Sicherheit später ihren Wert verliert und zur Deckung des gesicherten, insbesondere auch des Haftungsbetrages nicht ausreicht. Diese Bestimmung sollte eben den Erwerber auf bestimmte Zahlen verweisen und ihm Sicherheit bei seinen Berechnungen und Schutz vor Abwälzung der Steuer auf ihn geben.

Höniger[1]) macht dem Erwerber den Vorschlag, sich dadurch zu sichern, dass er die Steuersumme von dem Kaufpreis zurückbehalte. Es ist aber nicht ersichtlich, aus welcher gesetzlichen Bestimmung sich ein derartiges Zurückbehaltungsrecht herleiten liesse. Man könnte vielleicht sagen, mit der Bezahlung der Steuer für den Pflichtigen erfüllt der Erwerber eine dem Steuerpflichtigen obliegende Pflicht, deren Erfüllung im öffentlichen Interesse liegt. Er könne daher nach den Grundsätzen über die Geschäftsführung ohne Auftrag gemäss § 679 B. G. B. Ersatz verlangen und einem dem gezahlten Betrage entsprechenden Anspruche des Veräusserers auf Zahlung des restlichen Kaufgeldes den Anspruch aus der Geschäftsführung ohne Auftrag im Wege der Aufrechnung entgegensetzen.

Praktisch aber wird der § 679 B. G. B. nicht viel helfen, da er aus der Geschäftsführung gegen den Willen des Pflichtigen einen Ersatzanspruch nur gibt, wenn der Pflichtige nicht rechtzeitig erfüllen würde. Da nun der Kaufpreis ausser im Falle der Stundung mit dem Erwerbe fällig wird, die Steuer aber stets, oft sogar bedeutend später fällig wird, so wird kein Erwerber sich der Gefahr einer Schadensersatzklage wegen des zurückbehaltenen Erwerbspreises aussetzen, da er nie sagen kann, dass der Pflichtige am Fälligkeitstage nicht zahlen wird.

Becher-Henneberg[2]) lassen diese Frage offen: „Da es zweifelhaft sein kann, ob dem Erwerber wegen dieser Steuer-

[1]) Höniger, § 29, Anm. 8.

[2]) Becher-Henneberg, § 29, Anm. 6.

haftung ein Zurückbehaltungsrecht zivilrechtlich zusteht, empfiehlt es sich, in den Kaufverträgen ausdrücklich zu bestimmen, dass der Erwerber berechtigt sein soll, bis zur Zahlung oder Sicherstellung der Steuer in Höhe der Haftung die Zahlung des Kaufpreises zu verweigern." Diese Form eines vertraglich ausbedungenen Zurückbehaltungsrechts scheint mir allerdings allein der richtige Weg zu sein, auf dem sich der Erwerber schon durch Kaufvertrag vor den wirtschaftlichen Folgen seiner gesetzlichen Haftung schützen kann, da wie zuvor dargetan, ein gesetzliches Zurückbehaltungsrecht, wie es der Entwurf ursprünglich vorgesehen hatte[1]), hier nicht in Frage kommen kann.

Leistet der Erwerber die Zahlung an den Fiskus, oder bewirkt er die Sicherheitsleistung, so erwächst ihm selbstverständlich ein entsprechender Erstattungsanspruch gegen den Veräusserer. Den Charakter einer Steuerforderung hat dieser Anspruch aber verloren, wenn er auch seinen Ursprung in einer Steuerforderung gehabt hat.

Höniger sagt im § 29 Anm. 3: „Der Übergang kann nicht zum Nachteil des Steuergläubigers gemacht werden." Es ist nicht ersichtlich, wodurch diese Auffassung geboten wäre. Es kann hier nur der Grundsatz prior tempore, potior jure gelten — wer zuerst pfändet, befriedigt sich zuerst aus den Pfandobjekten. Bei Parallelpfändungen stehen sie in gleichem Range. Anders ist es natürlich im Falle des Konkurses, wenn das Grundstück zur Zwangsversteigerung kommt oder sonst der ersatzberechtigte Erwerber die Zwangsversteigerung betreibt. Hier gilt die im § 10 des Zwangsversteigerungsgesetzes vorgesehene Rangordnung der Forderungen, wobei nun der Fiskus wegen seines besseren Ranges dem Erwerber vorgeht[2]). Denn der Erwerber hat hier nur einen gewöhnlichen Erstattungsanspruch und nicht eine als solche qualifizierte Steuerforderung geltend zu machen.

Als Veräusserungspreis ist der Betrag anzusehen, den der Erwerber dem Veräusserer als Äquivalent verspricht, ohne die gemäss §§ 22 und 23 des Gesetzes bei der Berechnung der Steuer als Abzüge oder Zuschläge mit in Ansatz zu bringenden Beträge. Denn erstens sollte nach den Kommissionsberatungen dem Erwerber ein bestimmter Betrag an die Hand gegeben sein,

---

[1]) cf. Anhang S. 44, 45.

[2]) Ebenso Fuchs, § 29III; anderer Meinung Höniger, § 29IV. Vgl. dazu auch unten § 7.

nach dem er seine Haftpflicht zahlenmässig berechnen könnte. Andererseits rechtfertigt auch die Ausdrucksweise des Gesetzes eine Zu- oder Abrechnung nicht. Denn sowohl im § 22 wie § 23 heisst es: „Von dem Veräusserungspreise sind in Abzug zu bringen . . .“ und: „Dem Veräusserungspreise sind hinzuzurechnen“. Es wird also in keinem Falle der Betrag, der für die Berechnung der Steuer schliesslich massgebend ist, als der Veräusserungspreis bezeichnet, sondern immer nur das Äquivalent, das für die Übereignung usw. gegeben wird. Es kommt auch nicht der gemeine Wert in Frage, mit Ausnahme der Fälle des § 11, d. h. wenn ein Preis nicht vereinbart ist. Es ist dann auch der reine „gemeine Wert“ der Berechnung zugrunde zu legen, da er anstelle des Veräusserungspreises tritt und über die Zu- und Abrechnungen infolgedessen bei der Berechnung nach dem Werte das Gleiche zu gelten hat, wie bei der Berechnung nach dem Preise.

Gleichgültig ist auch, ob der letzte Veräusserer eine von der Steuerpflicht befreite Person ist. Da der letzte Erwerber nur zu seinem Erwerbspreise in Beziehung gesetzt werden kann, ist der Wert auch in diesem Falle die Grundlage für die Berechnung der Erstattungsgrenze, der einzige Fall, in dem sie nicht als Faktor in der Wertzuwachssteuer enthalten ist.

V. Besonderheiten.

§ 7.

1. Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung.

Das Gesetz sagt: „Diese Bestimmung (über die Haftpflicht des Erwerbers) findet keine Anwendung beim Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung.

An sich müsste, da die Steuerpflicht des Subhastaten unverändert bleibt, auch die Haftpflicht des Erwerbers im Falle der Zwangsversteigerung bestehen bleiben. Man ging jedoch in der Kommission von dem richtigen Gedanken aus, dass in den Fällen der Zwangsversteigerung aus der Haftpflicht in der Praxis eine Steuerpflicht für den Erwerber werden würde, da der Subhastat fast immer frustra excussus ist. Dies gilt aber nur für den Erwerb in der Versteigerung. Tritt der aus dem Meistgebot Berechtigte seine Rechte an einen Dritten ab, so ist der Dritte Erwerber und bis zu 2 % seines Erwerbspreises haftbar.

Man kann bei dem ausgesprochenen Zweck dieser Bestimmung, bei der im Falle der Subhastation regelmässig vorliegenden Vermögenslosigkeit des Veräusserers dem Erwerber nicht von vorneherein eine Zahlungspflicht aufzuerlegen, die Vorschrift nicht extensiv interpretieren. Es muss für den Haftungserlass einmal die Voraussetzung vorliegen, dass ein Zwang auf den Übereigner usw. ausgeübt, und zweitens dass das Eigentum versteigert wird. Wenn diese beiden Momente vorliegen, muss Befreiung eintreten, auch wenn eine Vermögenslosigkeit desjenigen, dem bisher das Eigentum pp. zustand, nicht besteht, oder auch die Zwangsversteigerung teilungshalber erfolgt.[1])

Andererseits kann sie aber auch nur dann erfolgen. Dies bedingt, dass der Erwerber eines Grundstücks, das im Wege des Art. 66 ff. F. G. G. öffentlich versteigert wird, von der Haftung nicht befreit ist, da hier kein Zwang zur Versteigerung ausgeübt ist. Auch der Erwerber, der die Enteignung des Grundstücks betrieben hat, ist nicht befreit, da er das Grundstück nicht im Wege der Versteigerung erworben hat.

---

[1]) So auch Höniger, § 29 Anm. 7.

Der Hypothekengläubiger als Erwerber in der Zwangsversteigerung.

Ob freilich die Bestimmung, dass die Haftung des Erwerbers beim Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung ausgeschlossen sein soll, immer die von ihr erwartete praktische Wirkung hat, erscheint keineswegs fraglos. Der Hauptfall des Erwerbes im Wege der Zwangsversteigerung ist der, dass der oder einer der letzten Hypothekengläubiger das Grundstück erwirbt. Es ist nun zweifellos, dass er als Erwerber nicht haftpflichtig ist. Es steht aber nicht fest, ob er nicht als Hypothekengläubiger praktisch die Steuer zu zahlen hat, weil sie der Fiskus möglicherweise als bevorrechtigte Forderung vor dem Kaufpreise gemäss § 10 Abs. 3 Zw.-Verst.-Ges. vor den Hypothekenforderungen vorweg nimmt.

Zur Beantwortung der Frage, ob der Staat ein Recht hierzu hat, ist zu untersuchen, ob die Wertzuwachssteuer eine öffentliche Last ist, und ob sie als solche im Kaufgelderbelegungstermin zu berücksichtigen ist. Fuchs[1]) sagt, dass sie als öffentliche Last im Sinne des § 10 Ziff. 3 Z.-V.-G. nicht anzusehen ist, gibt aber keine Begründung für seine Ansicht. Auch sonst ist dem Verfasser in Diskussionen diese Auffassung entgegen gebracht und zwar unter Hinweis darauf, dass die Entscheidungen des Reichsgerichts die Umsatzsteuer nicht als eine öffentliche Last im Sinne des § 10 Ziff. 3 Z.-V.-G. anerkannt hätten.

Dagegen ist aber zu sagen, dass Umsatzsteuer und Wertzuwachssteuer ihrem inneren Wesen nach garnichts gemeinsam haben. Bei der Zuwachssteuer ist eine Abgabe von dem Wertzuwachse, also von dem Grundstücke wegen einer ihm inne wohnenden Eigenschaft durch den Gewinner zu zahlen. Es ist dies eine dingliche Last, die latent auf dem Grundstücke ruht und deren Zahlungspflicht in dem Augenblicke existent wird, in welchem durch die Veräusserung ein äusserlich sichtbarer Nutzen dem Eigentümer usw. erwächst. Dass auch aus dem Gesetze dieser Gedanke spricht, zeigt der § 68 Abs. 2, der zum Ausgleich für die von den nicht gebundenen Grundstücken erhobene Wertzuwachssteuer für die gebundenen, bei denen der Steuerfall wegen der Unmöglichkeit der Veräusserung nicht eintreten kann, eine jährliche Abgabe von $^1/_{90}$ vom Hundert des Wertes vorsieht

[1]) Fuchs, § 29 Anm. 3. S. 100.

Bei der Umsatzsteuer dagegen handelt es sich um einen persönlichen Anspruch des Steuerfiskus gegen den Pflichtigen. Hier steuert er wegen des Verkaufes usw., nicht wie bei der Wertzuwachssteuer aus Anlass des Verkaufes usw. Der Grund ist hier in dem Willensakte der Kontrahenten zu erblicken — daher hier die Gesamthaft von Erwerber und Veräusserer — bei der Zuwachssteuer in der Veränderung des Grundstücks, die ohne Zutun des Eigentümers entstanden ist. Es können daher die für die Umsatzsteuer in dieser Hinsicht aufgestellten Grundsätze auf die Wertzuwachssteuer keine Anwendung finden. Das Moment der Besteuerung des Wertzuwachses ist ein völlig neues in unserer Reichsgesetzgebung.[1]) Es sind daher seine Natur und seine Wirkungen von neuen Gesichtspunkten aus zu betrachten.

Umsatz- und Wertzuwachssteuer haben nur ein äusserlich in die Augen fallendes, aber darum doch nur ganz äusserliches Moment gemeinsam, nämlich den Umstand, dass sie beide beim Verkauf pp. zu zahlen sind. Ihrem inneren Wesen nach ist von den bestehenden Steuern die Grundwertsteuer der Zuwachssteuer am nächsten verwandt,[2]) wofür wiederum der § 68 Abs. 2 deutlich Zeugnis legt. Man mag sich auch vergegenwärtigen, dass ältere Zuwachssteuertheoretiker die Zuwachssteuer in der Form der Grundrentensteuer propagierten,[3]) um zu der Ansicht zu kommen, dass die von der Zuwachssteuer zu den Grundsteuern geknüpften Beziehungen als natürlich, die zur Umsatzsteuer geknüpften wesensfremd erscheinen.[4])

Man muss daher die Zuwachssteuer als eine öffentliche Last im Sinne des § 10 Ziffer 3 Z.-V.-G. ansprechen.

Es fragt sich nun noch, ob sie schon bei der Verteilung des Versteigerungserlöses zu berücksichtigen ist. § 48 Z.-V.-G. besagt: „Bedingte Rechte sind wie unbedingte zu berücksichtigen. Es erwächst nun dem Staat, wie oben dargelegt, mit dem Wertzuwachse zugleich ein Recht auf einen Teil desselben als Steuer und ein Recht auf Einziehung der Steuer im Falle des Überganges

---

[1]) cf Bericht der 15. Kommission über die 3. Lesung S. 2. — Ausführungen des Reichsschatzsekretärs.

[2]) cf. Weissenborn, S. 49 ff. und 76 ff.

[3]) cf. oben Einleitung.

[4]) Vergl. hierzu auch die Entscheidung des Reichsgerichts, Bd. 72 S. 395, die besagt, dass aus der Abrede der Beteiligten, der Erwerber solle die Umsatzsteuern tragen, bei der inneren Verschiedenheit der Umsatz- und Wertzuwachssteuer im Zweifel nicht gefolgert werden könne, dass der Käufer auch die Zuwachssteuer zu zahlen habe.

des Eigentumes usw. Es ist daher das Recht des Staates, auf die Wertzuwachssteuer, wofern es nicht als gleichzeitig mit dem Übergange des Rechtes als existent geworden anzusehen ist, mindestens als ein bedingtes Recht zu betrachten, das gemäss § 48 Z.-V.-G. in der Zwangsversteigerung wie ein unbedingtes Recht zu behandeln ist.

Es ist daher das Recht des Fiskus, auf die Wertzuwachssteuer ein gemäss § 10 Ziffer 3 Z.-V.-G. mit Vorrang vor den Hypothekengläubigern ausgestattetes Recht.

Die Konsequenzen sind freilich sehr bedauerlich. Denn dadurch wird sich praktisch die Haftpflicht des oder der letzten Hypothekengläubiger gewissermassen in eine Steuerpflicht verwandeln, wenn der Wertzuwachs sehr gross war und das Grundstück bis zur Wertgrenze belastet ist. Man kann zur Zeit dem Gläubiger nicht einmal Spekulation oder Unvorsichtigkeit vorwerfen, da er ja garnicht mit einer so einschneidenden neuen Steuer rechnen konnte.

Ein Beispiel, wie es an der Peripherie grosser Städte mit lebhafter Entwicklung durchaus nicht ungewöhnlich ist, mag dies am besten dar tun: Am 1. Oktober 1901 hat der Eigentümer E. das Grundstück, 100 Ar Bauland in der Nähe der Stadt, für einen Preis von 75000 ℳ gekauft. Plötzlich setzt nach dieser Richtung hin ein ungeahnter Aufschwung ein. Im Herbst 1910 hat es schon den vierfachen Wert. Der C gibt eine Hypothek von 50000 ℳ an dritter Stelle hinter 250000 ℳ hinein. Im Februar 1911 kann E seine Verbindlichkeiten nicht mehr erfüllen; am 1. Oktober 1911 wird das Grundstück versteigert. Es bringt 300000 ℳ. Der Wert wird von der Steuerbehörde auf 320000 ℳ festgesetzt. Aufwendungen, die dem Erwerbspreise hinzuzurechnen wären, sind für das Grundstück nicht gemacht; die Zurechnungen aus § 16 betragen zusammen 1650 ℳ, sodass ein fiktiver Erwerbspreis von 76650 ℳ anzunehmen ist. Da das Land als Lagerplatz vermietet war, sind Ermässigungen aus § 22 Abs. 2 gleichfalls nicht in Rechnungen zu stellen. Die Lasten aus § 22 Abs. 1 hatte sein Vormann übernommen. Es bleibt also ein Wertzuwachs von 243350 ℳ, d. h. über 300 % des Erwerbspreises. Dieser Prozentsatz bedingt gemäss § 28 Abs. 1 eine Abgabe von 30 % des Wertzuwachses, d. h. 73005 ℳ. Hiervon gehen gemäss § 23 Abs. 2 pro Jahr 1 % der Wertsteigerung ab, d. h. für 10 Jahre 7300,5 ℳ. Die zu zahlende Wertzuwachssteuer beträgt mithin 65704,5 ℳ. Darnach würde nicht nur der letzte Hypotheken-

gläubiger völlig ausfallen, sondern auch noch der Gläubiger der ihm vorgehenden Hypothek einen bedeutenden Verlust erleiden.

So wenig befriedigend diese Rechtslage auch erscheint, das Gesetz gibt solche Auskunft. Hier hätte der Bundesrat gemäss § 66 die Pflicht, die Abgabe aus Billigkeitsgründen zu erlassen. Doch würde auch dieses Ergebnis nicht befriedigen, weil damit zugleich auch der Subhastat von seiner Steuerpflicht frei würde, was im Hinblick darauf, dass er später wieder zu Vermögen kommen kann, durchaus nicht bedeutungslos ist.

Es ist aber vielleicht auf folgendem Wege ein Ausweg aus diesem Dilemma zu finden. Der § 29 Abs. 2 Satz 2 will, dass dem, der das Grundstück im Wege der Zwangsversteigerung erwirbt, keine Zahlungspflicht aus Anlass der Wertzuwachssteuer auferlegt werden soll. Diese Bestimmung kollidiert mit dem Recht des Fiskus aus Z. V. G. § 10 Ziffer 3. Da es sich nun hier um eine Frage aus dem Rechtsgebiete der Wertzuwachssteuer handelt, so müssen auch die hierüber ergangenen Vorschriften, soweit sie mit durch andere zumal ältere Gesetze gegebenen Rechten kollidieren, diesen anderen Rechten vorgehen. Mithin hat der Staat hinter den Erwerber zurückzutreten, d. h. praktisch: er fällt aus. Wenn auch diese Argumentation, um zu einem der Billigkeit entsprechenden Ergebnis zu kommen, etwas gesucht erscheinen mag, so bietet sie doch, abgesehen von dem Wege aus § 66 (Verfügung des Bundesrates) die Möglichkeit, zu einem wirtschaftlich billigen Ergebnis zu kommen

---

§ 8.

2. Das Verbot der Zwangsversteigerung von Grundstücken zur Einziehung von Steuern und Steuerstrafen kommt auch dem Erwerber zugute.

Nach dem Wortlaute des § 49: „Ist der Steuerpflichtige ein Deutscher, so ist zum Zwecke der Einziehung der Zuwachssteuer die Zwangsversteigerung eines Grundstücks ohne seine Zustimmung nicht zulässig", könnte sich der Erwerber auf dieses Benefizium nicht berufen, denn er ist nicht „Steuerpflichtiger". Auch ist die Zwangsversteigerung von seiner, des Steuerpflichtigen, Zustimmung abhängig gemacht. Man wird aber gleichwohl aus Billigkeitsgründen und aus denselben sozialen Gründen, die dazu geführt haben, dem Steuerpflichtigen das Benefizium zu gewähren,[1]) das-

[1]) Fuchs, § 49 Anm. 1.

selbe auch dem Erwerber zubilligen müssen. Man kann den Haftpflichtigen nicht schlechter stellen als den Steuerpflichtigen selbst. Es ist hier ein dankbarer Fall für die Rechtsanalogie gegeben. Zur Hülfe kommt auch das Gesetz selbst, welches sagt, „die Zwangsversteigerung eines Grundstückes ist nicht zulässig". Es beschränkt das Benefizium keineswegs auf das Grundstück, aus dem die Steuerpflicht erwachsen ist.

Die Kommissionsberichte und Entwürfe des Gesetzes versagen zu diesem Punkte vollkommen, da der § 49 (im Entwurf § 39) in allen Lesungen debattelos angenommen worden ist. Der § 49 des Ges. entspricht dem § 48 des Reichserbschaftssteuergesetzes, der auch den Gedanken enthält, dass gegen einen Deutschen die Zwangsversteigerung von Grundstücken zum Zwecke der Steuerbeitreibung unzulässig sein soll. Es darf das steuerliche Interesse des Fiskus niemals dazu führen, dem Staatsbürger seine Subsistenzmittel zu nehmen[1]). Es würde ausserdem auch, wie schon oben gestreift, widersinnig erscheinen, wollte man, wenn die Steuer aus Gründen des § 49 vom Steuerpflichtigen nicht beitreibbar ist, nun zum Zwecke der Einbringung eines Teiles der Steuer das Grundstück des Haftpflichtigen zur Versteigerung bringen und dieser wiederum gegen den Steuerpflichtigen Regress nehmen.

Auch die §§ 50—55 enthalten ein, wenn auch nicht zwingendes Argument für die hier vertretene Ansicht. Sie regeln die auf eine Verletzung der Anmeldepflicht gesetzte Strafe. Unterworfen ist der Strafe ein jeder zur Anmeldung des steuerpflichtigen Rechtsgeschäfts Verpflichtete in gleicher Weise. Verpflichtet sind Veräusserer und Erwerber. Es können also auch beide verurteilt werden. Nach § 55 ist nun, wenn der Verurteilte ein Deutscher ist, die Zwangsvollstreckung eines Grundstücks ohne seine Zustimmung nicht zulässig. Das Gesetz befreit damit in einer den § 49 ganz analog gebildeten Vorschrift Veräusserer und Erwerber gleichzeitig von der Gefahr der Zwangsversteigerung eines ihrer Grundstücke wegen einer Verletzung der Steuerpflicht. Es muss also noch viel mehr im Willen des Gesetzes liegen, den Erwerber in den Fällen, wo eine Verletzung des Gesetzes nicht vorliegt, der Gefahr einer Zwangsversteigerung eines Grundstückes zu entheben.

---

[1]) cf. Höniger, § 49 Anm 1.

§ 9.

3. Ausdehnung der Antragsrechte des Veräusserers auf den Erwerber.

Das Gesetz sagt im § 22: „Von dem Veräusserungspreise sind in Abzug zu bringen: auf Antrag des Veräusserers der Betrag, um den der aus dem Grundstück erzielte Jahresbetrag hinter 3 vom Hundert des Erwerbspreises zurückbleibt."

Es fragt sich, steht dieses dem Veräusserer gegebene Antragsrecht auf Herabminderung der Steuer auch dem Erwerber zu?

Das Gesetz sagt zwar: „auf Antrag des Veräusserers". Es würde aber wiedersinnig sein, wolle man das Antragsrecht nicht auch dem Erwerber zubilligen und es würde direkt gegen die guten Sitten verstossen und der Chicane freien Lauf lassen, wolle man dem pfändungsfreien Veräusserer die Möglichkeit geben, dem Erwerber eine höhere Haftung aufzuerlegen, als er selbst Steuer zu zahlen gesetzlich verpflichtet ist, wenn er alle seine Rechte nutzt.

Eine besondere Reihe von Fragen wirft der § 34 in dieser Hinsicht auf. Er lautet: „Ist im Falle des § 5 das steuerpflichtige Rechtsgeschäft nichtig oder aufgehoben, so ist die Abgabe auf Antrag zu erlassen. Dasselbe gilt, wenn das Rechtsgeschäft rückgängig gemacht oder das Eigentum zurückübertragen wird. Ferner ist in den Fällen der Preisminderung .... die Steuer entsprechend zurückzuzahlen.

Mit Recht sagt Fuchs[1]): „Berechtigt zum Antrag ist derjenige, von dem die Steuer eingezogen ist, also auch der Erwerber, wenn er auf Grund seiner Haftung die Steuer hat zahlen müssen." Es ist diese Fassung aber zu eng. Denn warum soll er nur zur Antragstellung berechtigt sein, wenn er gezahlt hat, da ihm, falls der nicht zahlungsfähige Steuerpflichtige den erforderlichen Antrag nicht stellt, die Haftpflicht für die Steuer auferlegt würde. Es würde dadurch nur eine unnütze Arbeit, Kosten und Zinsverlust für den Erwerber entstehen, da er von dem Fiskus das Geld zinslos zurückerhält, ganz abgesehen von der fruchtlosen Entziehung der Gelder aus dem wirtschaftlichen Verkehr. Man kann nicht sagen, dass dadurch in ein Recht des Veräusserers eingegriffen würde, denn sein Recht, dem Fiskus den erhöhten Steuerbetrag zu überweisen, wenn er aus irgend welchen Gründen

[1]) Fuchs § 34 Anm. 6.

beabsichtigt, vielleicht um bei einem ferneren Verkauf von einem Teil der Last frei zu sein, bleibt ihm unbenommen[1]).

Wie aber gestaltet sich das Rückforderungsrecht des Erwerbers im Falle, dass das von ihm gezahlte Haftgeld den Steuerbetrag nicht deckt, der Veräusserer jedoch nachträglich den Betrag ergänzt hat und nun der Fall der Rückzahlung aus § 34 eintritt. Kann der Erwerber Zahlung des Haftgeldes zuzüglich der ihm durch das Entstehen der Haftung erwachsenden Kosten und Schäden aus dem Steuerbetrage verlangen? Die Frage ist zu verneinen. Denn durch den § 34 ist nur eine Verpflichtung zur Rückzahlung statuiert, d. h. Abgabe an die Stelle, von der das Geld zugeflossen ist. Die Schadloshaltung des Erwerbers durch den Veräusserer ist eine private Angelegenheit zwischen diesen beiden, auf die der Staat gerade so wenig Rücksicht zu nehmen braucht[2]), wie auf die Abrede der Kontrahenten, dass der Erwerber zur Zahlung der Steuer verpflichtet sein solle. Dem Erwerber steht lediglich frei, seinen Anspruch im Zivilverfahren gegen den Veräusserer feststellen und dessen Anspruch gegen den Staat pfänden und sich überweisen zu lassen.

---

§ 10.

4. Verjährung.

Nach § 57 unterliegt der Anspruch des Fiskus auf die Steuer einer 10 jährigen Verjährung. Die Frist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in welchem der Anspruch auf die Steuer entstanden ist.

Dass auch die Haftpflicht des Erwerbers den gleichen Grundsätzen unterworfen ist, geht daraus hervor, dass auch in dem Verhältnis des Fiskus zum Erwerber die Haftpflicht steuerlichen Charakter hat[3]). Da die Haftpflicht von der Steuerpflicht abhängig ist, die Verjährungsfrist für diese aber erst mit dem Ablaufe des Jahres beginnt, in welchem der Anspruch auf die Steuer entstanden ist, so kann die Verjährungsfrist für die Haftpflicht auch erst mit diesem Zeitpunkte beginnen. Ist aber einmal der Anspruch auf die Haftsumme existent geworden, so bemessen sich die Gründe

---

[1]) Aus den gleichen Gründen muss dem Erwerber auch gestattet sein, in jedem Stadium des steuerlichen Verfahrens bis zur Höhe seiner Haftsumme, die ja stets fest steht, sich der dem Pflichtigen gegen den Steuerbescheid zustehenden Rechtsmittel unter den gleichen Rechten wie dieser zu bedienen.

[2]) cf. Fuchs § 29 Anm. 4.

[3]) cf. oben § 3.

für Hemmung und Unterbrechung der Verjährung bei jedem Anspruch getrennt[1]). Im übrigen gelten die Vorschriften des B. G. B. über Unterbrechung und Hemmung der Verjährung. Der Auffassung von Becher und Henneberg[2]), dass, wenn die Verjährung unterbrochen werde, eine neue Verjährung nicht vor dem Schluss des Jahres beginne, in welchem der für die Beendigung der Unterbrechung massgebende Zeitraum eintrete, und im Falle der Bewilligung einer Stundung nicht vor dem Schlusse des Jahres, in welchem die bewilligte Frist ablaufe, ist nicht beizutreten. Denn im § 57 ist die Verlegung des Beginnes des Fristenlaufs auf den Schluss des Jahres nur für den ersten Beginn des Fristenlaufes vorgesehen.

Ist, wie in Fällen des § 5 Absatz 1 die Steuerpflicht erst mit dem Ablaufe eines Jahres nach der Vornahme des steuerpflichtigen Rechtsgeschäfts eingetreten, so beginnt der Lauf der Verjährung erst mit dem Schluss des auf die Vornahme der steuerpflichtigen Rechtsgeschäfts folgenden Jahres[3]).

---

§ 11.

5. Strafen.

Dem Erwerber wie dem Veräusserer liegt gemäss § 37 die Verpflichtung ob, das steuerpflichtige Rechtsgeschäft sowie die für die Steuerberechnung erheblichen Tatsachen der Behörde mitzuteilen. Die Strafe wegen Unterlassens dieser Pflicht kann, abgesehen von den Vorstandsmitgliedern der im § 53 genannten Handelsgesellschaften, die nur mit dem einmaligen Betrage der Steuer zu bestrafen sind — und zwar unter gesamtschuldnerischer Haftung jedes einzelnen — je nach dem Grade des Verschuldens bis zum vierfachen Betrage der Steuer (§ 50) bemessen werden. Das Unterlassen ist, abgesehen von der Ordnungsstrafe des § 51, die von der Steuerbehörde bei Unterlassungsdelikten nach pflichtgemässem Ermessen zu verhängen ist, falls anzunehmen ist, dass die Unterlassung nicht erfolgt ist, um die Steuer zu hinterziehen, ein Vergehen. Die einzige zulässige Strafart ist aber Geldstrafe. Ihre Umwandlung in eine Freiheitsstrafe findet gemäss § 55 nicht statt, auch ist, wie oben schon erwähnt, wenn der Verurteilte ein

[1]) analog Becher-Henneberg § 57 Anm. 1.
[2]) Becher-Henneberg § 57 Anm. 1 Abs. 5.
[3]) ebenso Becher Henneberg § 57 Anm. 2.

Deutscher ist, die Zwangsversteigerung eines Grundstückes wegen einer Steuerstrafe aus diesem Gesetze ohne seine Zustimmung nicht zulässig. § 52 bestimmt ferner: „Die Einziehung der Steuer erfolgt unabhängig von der Bestrafung". Dieser Satz ist analog auch auf die Haftpflicht des Erwerbes auszudehnen. Trifft den Erwerber die Maximalstrafe, so besteht sie auch bei ihm in dem vierfachen Betrage der Zuwachssteuer, nicht etwa nur seiner Haftsumme. Über die Verjährung der Strafe sagt § 54 des Gesetzes: „Hinsichtlich des Verwaltungsstrafverfahrens, der Strafmilderung und des Erlasses der Strafe im Gnadenwege, sowie hinsichtlich der Strafvollstreckung und der Verjährung der Strafverfolgung kommen auch für die Gebietsteile ausserhalb der Zollgrenze die sich auf Zollstrafen beziehenden Vorschriften zur Anwendung. Nach dem Vereinszollgesetz vom 1. Juli 1869 § 164 verjährt aber die Strafverfolgung in 3 Jahren.

Die Vollstreckung rechtskräftig erkannter Strafe verjährt je nach der Höhe der erkannten Strafe gemäss § 70 St. G. B. Bei einer Geldstrafe von mehr als 6000 ℳ in 10 Jahren
von mehr als 150 bis 6000 ℳ in 5 Jahren
bis zu 150 ℳ in 2 Jahren.

Die Frist beginnt im ersten Falle d. h. den Fällen des § 54 mit dem Ablaufe der Anmeldefrist oder bei unrichtigen Angaben mit dem Augenblicke, wo sie der Behörde gemacht werden. Im zweiten Falle mit dem Tage, an welchem das Urteil rechtskräftig ist.

§ 12.

VI. De lege ferenda.

Wenn man nun zum Schluss die Frage stellt, ob sich die in das Gesetz hinein gebrachte Haftung des Erwerbers rechtfertigen lässt, so muss sich nach den vorgehenden Erörterungen der schon Eingangs erwähnte Gedanke, dass sie dem Wertzuwachssteuergedanken völlig wiederspricht, noch bedeutend verstärken. Sie erscheint aber in der Praxis bei der nahe liegenden Gefahr, dass die Wertzuwachssteuer umgangen, oder der steuerpflichtige Rechtsvorgang der Steuerbehörde verheimlicht wird, nicht entbehrlich. Wenn es auch vielleicht besser gewesen wäre, die Haftung des Erstehers gänzlich fortzulassen und in anderer Weise Sicherungen für den Fiskus zu schaffen, so kann man gegenüber dem vollzogenen Gesetze nur den Worten Hönigers beipflichten: „Das Zuwachssteuergesetz tritt mit dem 1. April 1911 in Kraft. Damit ändert sich die bisherige Stellung von Freund und Feind des Wertzuwachssteuergedankens. Die Kritik wird ihrer Aufgabe am besten gerecht werden, wenn sie aus der Negative in die Positive übergeht und das Gesetz so auslegt, wie es am sinngemässesten, gerechtesten und vernünftigsten ist[1])", und möchte ich hinzufügen, auf der Grundlage des Vorhandenen weiterbauend eine Ergänzung des Gesetzes anstrebt und vorzubereiten sucht, die die vorhandenen zahlreichen Mängel und Härten nach Möglichkeit beseitigt. Es ist zwar im § 66 bestimmt, dass der Bundesrat berechtigt ist, die nach dem Gesetze fällige Abgabe auch über den Anteil des Reiches

[1]) cf. Boldt, Dortmund 1910 bei Miller S. 95: Es ist im Interesse des Reiches und der Gemeinden dringend erwünscht, dass ein Reichswertzuwachssteuergesetz nicht nach rein formalen juristischen, sondern in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erlassen und interpretiert wird. Hierdurch wird es am besten vermieden werden, dass anständige Grundeigentümer die Wertzuwachssteuer bezahlen, während sich gerissene und skrupellose Grundstücksschieber durch rafiniert ersonnene juristische und kaufmännische Triks an der Wertzuwachssteuer vorbeidrücken. In den Entscheidungen des O. V. G. in Steuerangelegenheiten hat man wiederholt die Wahrnehmung machen müssen, dass bei diesen Entscheidungen ganz überwiegend formale juristische Gesichtspunkte ausschlaggebend waren, und die wirtschaftlichen Konsequenzen der Entscheidungen ausser Acht gelassen wurden.

hinaus aus Billigkeitsgründen zu erlassen. Es kann aber eine solche Bestimmung unmöglich aus wirtschaftlichem Gründen dem sehr berechtigten Bedürfnisse Rechnung tragen, in all den Fällen, wo Härten und Zweifel gegeben sind, schnell und sicher, möglichst aber schon vor Abschluss des Geschäftes Sicherheit zu erlangen. Hier kann niemals Verweisung auf den guten Willen einer Behörde, sondern nur eine gesetzliche Bestimmung Klarheit und wirkliche Hilfe bringen.

Der erste Entwurf hatte in seinem § 21 einen Weg gewiesen, die grössten Unbilligkeiten zu vermeiden. Der nach den ersten Kommissionsberatungen dem Reichstage am 10. Mai 1910 erstattete Bericht sieht im § 21II vor, dass die Auflassung von dem Grundbuchamt erst entgegen genommen werden soll, wenn eine Bescheinigung der Steuerbehörde vorgelegt sei, das der Fiskus sichergestellt sei, oder der Erwerber sich bereit erklärt habe, die Haftung für die Steuer zu übernehmen. Der Erwerber sollte berechtigt sein, die Sicherheit zu leisten und bis zur Höhe der Sicherheit den Veräusserungspreis zurückzubehalten. Man erwartete, wie oben erwähnt, davon, dass die Auflassung von einer Bescheinigung der Steuerbehörde abhängig gemacht werden sollte, erhebliche Schwierigkeiten in der Praxis des Grundstücksverkehrs und dies mit Recht, da ein wochenlanges Ausstehen der entscheidenden Nachricht in einem so vorgeschrittenen Stadium der Verkaufsverhandlungen oft den Kauf zum Scheitern bringen würde. Man hat aber im Widerstreit der Meinungen völlig übersehen, dass diese Bescheinigung in der Praxis ganz ausgeschaltet worden wäre, da der Erwerber, wenn ihm wirklich ernstlich an dem Kauf lag, ja durch eine einfache Erklärung bei der Auflassung, die Haftung für die Steuer übernehmen zu wollen, jede Verzögerung beseitigen konnte. Das einzig Unangenehme lag für den Erwerber nur darin, dass er über die Höhe der Steuer nicht immer mit voller Sicherheit orientiert war. Es wäre ja aber ein Leichtes gewesen, auch hier eine Maximalhaftungsgrenze, wie sie das Gesetz jetzt vorzieht, zu normieren. Dadurch wäre jede Erschwerung des Grundbuchverkehrs beseitigt worden und wäre eine Übernahme der Haftung von einer ausdrücklichen freien Erklärung des Erwerbers abhängig gemacht. Durch die letzte Bestimmung würde der Erwerber nach Möglichkeit davor gedeckt, seinerseits die Steuerpflicht, die ihn ja nicht treffen sollte, übernehmen zu müssen[1]).

[1]) cf. hierzu auch den Antrag 173 des Berichtes der 15. Kommission über die 3. Lesung, der folgende Fassung vorschlug: Für den Fall, dass die Steuer

In dem dem Reichstage am 10. Mai 1910 erstatteten Bericht wurde geltend gemacht, dass mit einer derartigen Vorschrift in einem Gesetze, welches öffentliches Recht geben solle, ein unzulässiger Eingriff in das Privatrecht gegeben werde. Dieser Einwand ging aber von jener Seite aus, die sich überhaupt gegen eine Haftpflicht des Erwerbers aussprach. Jetzt, da die Haftpflicht in das Gesetz aufgenommen ist, kann dieser Einwand nicht mehr geltend gemacht werden, da mit der Bestimmung über die Haftpflicht überhaupt noch in viel weitergehenderem Masse in dem öffentliches Recht gebenden Gesetze in das Privatrecht eingegriffen wird. Schliesslich ist aber auch nicht einzusehen, warum nicht ein im wesentlichen öffentliches Recht gebendes Gesetz, wenn besondere Verhältnisse es erfordern privatrechtlich erhebliche Normen aufstellen soll.

Würde man sich nicht durch eine weit übertriebene Vorstellung von einer Erschwerung des Grundbuchverkehrs den ruhigen Blick haben nehmen lassen, und hätte man nur statt der Haftung für die ganze Steuer Haftung bis zu einer nach dem Veräusserungspreise zu berechnenden maximalen Grenze in den § 21 (29 des Gesetzes) aufgenommen, so würde man den Erwerber in vielen Fällen davor bewahrt haben, den von dem Veräusserer aus dem Wertzuwachse gezogenen Gewinn zu versteuern.

Es wird ferner mit Rücksicht auf die oben besprochenen Fälle der Zwangsversteigerung zu erwägen sein, die Steuer nicht bloss aus Anlass von Veräusserungsgeschäften zur Hebung zu bringen. Denn der Wertzuwachs realisiert sich für den Gewinner nicht nur in dem Augenblicke, in dem das Grundstück seinen Eigentümer wechselt, oder sich eines der anderen vom Gesetz als steuerpflichtig bezeichneten Rechtsgeschäfte vollzieht. In unserer heutigen kreditseligen Zeit wird die Wertsteigerung des Bodens meist schon durch Aufnahme von Hypotheken realisiert. Es wäre daher sehr zweckmässig, auch in all den Fällen, wo der Eigentümer sein Grundstück über den Betrag hinaus, zu dem er es erworben hat, unter Ausnutzung der nicht durch sein Zutun entstandenen Wertsteigerung mit Hypotheken oder in anderer Form dinglich mit Vorteil belastet, von dem durch die Belastung angezeigten Wertzuwachs eine Abgabe entrichten müsste. Dadurch

---

vom Verräusserer nicht beigetrieben werden kann, haftet der Erwerber für die Steuer bis zum Betrage von 2% des Veräusserungspreises.

Der Erwerber ist berechtigt, den Veräusserungspreis bis zur Höhe seiner Haftung zurückzubehalten.

würde die Steuer erstens selten eine solche Höhe erreichen, wie es heute oft der Fall sein wird und damit die wirtschaftliche Kraft des nicht sehr kapitalkräftigen oder nicht vorsorglichen Steuerpflichtigen nicht in gleichem Masse einer gefährlichen Schwächung ausgesetzt sein. Andererseits aber würde dadurch auch der Fiskus in hohem Grade vor Ausfällen gesichert werden. Vor allem aber würde dadurch in weitestem Masse die Absicht des Gesetzes verwirklicht werden, die Steuerlast dem aufzubürden, der den Gewinn aus dem Wertzuwachse zieht oder gezogen hat und damit der Bestimmung über die Haftung des Erwerbers auch praktisch die Bedeutung geben, die sie nach den in den Kommissionsberatungen gepflogenen Erörterungen haben soll, und die ihre Einführung innerlich rechtfertigt: den Fiskus vor einer Hinterziehung der Steuer durch ein Zusammenarbeiten von Veräusserer und Erwerber in diesem Sinne zu sichern.

Anhang.

Zur näheren Veranschaulichung der Wandelungen des § 29 mögen die einzelnen Phasen seiner Entwicklung unter Fortlassung des Abs. I, der mit Ausnahme einer redaktionellen Änderung von den Diskussionen nicht berührt worden ist, in Folgendem zusammen gestellt sein.

Durch Unterstreichung sind die fortschreitenden Veränderungen kenntlich gemacht.

A. Entwurf der Regierung.

II. Die Auflassung darf von dem Grundbuchamt erst entgegengenommen werden, wenn eine Bescheinigung der Steuerbehörde vorgelegt ist, dass die Steuer nicht geschuldet oder für die Steuer Sicherheit geleistet ist. Die Steuerbehörde bestimmt den Betrag der Sicherheit nach freiem Ermessen. Der Erwerber ist berechtigt, die Sicherheit zu leisten und bis zur Höhe der Sicherheit den Veräusserungspreis zurückzubehalten.

B. Beschlüsse der Kommission in erster Lesung.

II. Die Auflassung darf von dem Grundbuchamt erst entgegengenommen werden, wenn eine Bescheinigung der Steuerbehörde vorgelegt ist, dass die Steuer nicht geschuldet oder für die Steuer Sicherheit geleistet ist, oder der Erwerber sich bereit erklärt hat, für den Fall, dass die Steuer vom Veräusserer nicht beigebracht werden kann, die Haftung für die Steuer zu übernehmen. Die Steuerbehörde bestimmt den Betrag der Sicherheit nach freiem Ermessen. Der Erwerber ist berechtigt, die Sicherheit zu leisten und bis zur Höhe der Sicherheit den Veräusserungspreis zurückzubehalten.

C. Beschlüsse der Kommission in zweiter Lesung.

II. Die Auflassung darf von dem Grundbuchamt erst entgegengenommen werden, wenn eine Bescheinigung der Steuerbehörde vorgelegt ist, dass die Steuer nicht geschuldet oder für die Steuer Sicherheit geleistet ist, oder der Erwerber sich bereit erklärt hat, für den Fall, dass die Steuer vom Veräusserer nicht beigetrieben werden kann, die Haftung für die Steuer zu übernehmen. Die

Steuerbehörde bestimmt den Betrag der Sicherheit nach freiem Ermessen. Der Erwerber ist berechtigt, die Sicherheit zu leisten und bis zur Höhe der Sicherheit den Veräusserungspreis zurückzubehalten.

III. Die Steuerbehörde ist verpflichtet, gegen Erstattung der ihr an Schreibgebühren und Porto entstandenen Kosten den zur Entrichtung der Steuer verpflichteten Personen Auskunft über die Höhe der Steuer zu geben.

D. Beschlüsse der Kommission nach der dritten Lesung.

II. Für den Fall, dass die Steuer vom Veräusserer nicht beigetrieben werden kann, haftet bei Veräusserungen, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes erfolgen, der Erwerber für die Steuer bis zum Betrage von 2 vom Hundert des Veräusserungspreises. Diese Bestimmung findet keine Anwendung im Falle des Erwerbes im Wege der Zwangsversteigerung.

III. Die Haftung fällt fort, sobald der Veräusserer einen entsprechenden Betrag gezahlt oder sichergestellt hat.

E. Beschlüsse der Kommission nach der 3. Lesung mit den redaktionellen Änderungen.

II. Kann die Steuer von dem Veräusserer nicht beigetrieben werden, so haftet[1]) der Erwerber für die Steuer bis zum Betrage von 2 vom Hundert des Veräusserungspreises. Diese Bestimmung findet keine Anwendung beim Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung.

III. Die Haftung fällt fort, sobald der Veräusserer einen entsprechenden Betrag gezahlt oder sichergestellt hat.

[1]) Die fehlenden Worte sind nach § 51 (62 des Ges.) Abs. 1 Satz 2 übernommen.